

A contabilidade enquanto uma instituição moderna: reflexões e apontamentos sobre sua trajetória histórica

Accountancy as a modern institution: reflections and notes on its historical path

DOI:10.34117/bjdv5n11-029

Recebimento dos originais: 09/10/2019

Aceitação para publicação: 04/11/2019

Rosaly Machado

Doutora em Administração de Empresas pela Universidade Positivo de Curitiba

Instituição onde eu fiz o Doutorado: Universidade Positivo – UP - Curitiba – PR.

Instituição onde eu trabalho: Universidade Estadual de Ponta Grossa - UEPG

Endereço institucional: Universidade Estadual de Ponta Grossa – UEPG

Endereço: Praça Santos Andrade, 01 – Centro, Ponta Grossa – PR CEP- 84010330. Campus Central.

E-mail: rosalmachado@uepg.br

Fabio Vizeu Ferreira

Doutor em Administração de Empresas pela Universidade Getúlio Vargas – SP, FGV, SP, Brasil.

Endereço institucional: Universidade Positivo, Programa de Mestrado e Doutorado em Administração – PMDA.

Endereço institucional - Rua: Professor Pedro Viriato Parigot de Souza, n. 5300 Cidade Industrial, CEP: 81280330 – Curitiba, PR –Brasil – Caixa Postal 81280330 -

E-mail: fabio.vizeu@gmail.com

RESUMO

O uso da abordagem histórica para o estudo da contabilidade, enquanto prática social moderna, torna-se fundamental para o desenvolvimento de uma crítica consistente deste campo de conhecimento e prática profissional. Assim, este ensaio consiste de revisão e análise crítica da trajetória histórica da contabilidade e sua relação com a formação das bases institucionais da sociedade moderna. O objetivo é sinalizar para o papel central da contabilidade enquanto um dos pilares deste período. Os aspectos apontados foram a relação simbiótica entre o emergente Estado moderno e a racionalização promovida pelo registro contábil, e o papel central da Contabilidade na consolidação e no desenvolvimento do sistema econômico capitalista, na fase do mercantilismo. Apresenta uma síntese ensaística baseada nesta revisão histórica, e uma breve agenda de pesquisa para a área de contabilidade. São apontadas três temáticas de estudo: contabilidade e ética; contabilidade e demandas sociais da sociedade contemporânea; e contabilidade enquanto discurso emancipatório.

Palavras-chave: Contabilidade; História; Era Moderna; Estado; Capitalismo.

ABSTRACT

Employing historical approach to study Accountancy, as a social modern practice, is essential to develop a solid critique in this knowledge field and professional practice. Thus, this

essay consist of review and critical analyses of the historical path of Accountancy and its relation to the establishment of institutional foundation of modern society. The objective is to indicate the main role of Accountancy as one of the keystones of this period. The aspects mentioned were the symbiotic relation between the emerging modern state and the rationalization promoted by accounting record, and the central role of Accountancy to strengthen and develop the capitalist economic system in the mercantile period. It provides an essay synthesis based on this historical review, and a brief research agenda for the accounting area. Three subject areas are pointed out: Accountancy and ethics; Accountancy and social demands of contemporary society; and Accountancy as an emancipating discourse.

Keywords: Accountancy; History; Modern Era; State; Capitalism.

1 INTRODUÇÃO

As leituras do passado das sociedades civis, enquanto participantes do contexto social, cultural, econômico e político, se uniram à nossa realidade social contemporânea de maneira definitiva, levando a considerar as complexas descobertas que o homem já realizou, e das quais não pode esquecer (VIZEU, 2010A; LE GOFF, (1995). Neste sentido, por meio da lente da história, pode-se entender a importância do conhecimento do passado e do presente, prefigurando o futuro, e isto se aplica tanto à Contabilidade quanto a outros campos do esforço humano (CARNIGIE; NAPIER, 2012).

Desde os primórdios da civilização humana, a história sempre foi contada abordando-se diversos períodos transitórios. Trata de “tempo que é diferente do tempo natural, tempo que conecta o passado, presente e futuro em uma relação de constante mutação” (MATITZ; VIZEU, 2012, p.170). Portanto, tentar entender o passado significa perceber que qualquer tempo pode ser reconstruído a partir de um novo entendimento. Assim, a adoção da abordagem histórica, enquanto método de investigação de um determinado contexto social, pode ser caracterizada como esforço fundamental para a compreensão de que as organizações modernas se relacionam com outros mecanismos modernos de articulação social, como o Estado e a sociedade civil (MATITZ; VIZEU, 2012). Esse é o caso da contabilidade enquanto uma importante instituição do nosso tempo.

Isto posto, o presente artigo discute o processo histórico de emergência da Contabilidade Moderna. Esta é tomada como uma forma de linguagem, tanto no plano organizacional como em nível societário, no âmbito empresarial como em organizações governamentais. Por um esforço diferenciado entre os desafios dos negócios da sociedade moderna, cuja estrutura político-econômica provém da corrente do pensamento liberal, Hobsbawm aponta: “Se a economia do mundo do século XIX foi formada principalmente pela gerência da revolução industrial britânica, sua política e ideologia foram formadas fundamentalmente pela Revolução Francesa” (HOBBSAWM, 1997). Podemos complementar esse entendimento com a contabilidade enquanto principal linguagem da vida econômica e produtiva.

Diante deste recorte histórico, pretende-se apontar como as complexas relações entre presente e passado, bem como as contínuas mudanças e transformações no contexto social moderno delas

decorrentes, promoveram a Contabilidade para assumir novos significados e influências, em diversas formas de atuação, na consolidação das organizações, especialmente aquelas de finalidade econômica. Metodologicamente, o presente texto é organizado na forma de ensaio. Foram utilizados textos historiográficos para fundamentar nosso argumento, especialmente aqueles que tratam especificamente da história da contabilidade. Neste sentido, nosso esforço não é meramente revisional; pretendemos empreender uma releitura dos aspectos fundamentais da trajetória histórica deste campo de saber e prática profissional, de forma a promover um quadro analítico mais amplo, que vincula a contabilidade ao próprio contexto histórico moderno mais amplo. Esta intenção é muito próxima do que fez Vizeu (2010b) em relação a Administração. Por conta disso, apresentamos, ao final do ensaio, uma proposta de agenda de pesquisa com três temas derivados desta reconstrução histórica da Contabilidade moderna.

2 A CONTABILIDADE COMO UMA INSTITUIÇÃO MODERNA

A história da Contabilidade foi acompanhada por intervenções advindas da indústria, comércio, sociedade e Estado. Com a influência desses agentes na vida econômica e/ou social da nação, empregam-se as práticas contábeis como apoio às mudanças de gestão nas organizações e na sociedade. Durante todo o período moderno, a Contabilidade foi sendo aperfeiçoada e desenvolvida dentro dos novos ditames sociais e políticos, tornando-se uma ferramenta importante para auxiliar as atividades do governo burguês emergente (LEE, 1990). Um bom exemplo de como este processo ocorreu diz respeito ao papel da Contabilidade na consolidação dos Estados Absolutistas. Neste aspecto, no reinado de Luís XIV, na França, que em suas duas primeiras décadas viu que os programas governamentais de registo e autenticação das atividades financeiras das empresas privadas, a reforma das finanças estaduais e os relatórios estatísticos do reino necessitavam da operacionalidade da Contabilidade para tornar os projetos funcionais (MILLER, 1990). Assim, o governo escolheu ‘Colbert’, pela experiência que tinha como superintendente de comércio e controlador de Finanças, para auxiliá-lo na função pragmática de escrita dos registros dos livros de contas, e também para instruir os comerciantes a organizar suas atividades mercantis (MILLER; POWER, 2013). Por conseguinte, cada vez mais foi aumentando a necessidade de coordenar o crescimento da economia das organizações mobilizada pela atribuição da escrita dos registros contábeis, difundidos em diversos níveis da sociedade (IUDÍCIBUS; MARION, 2002).

Neste sentido, a Contabilidade, uma prática já estabelecida desde a Antiguidade, vai tomando uma nova relevância no estabelecimento das bases institucionais do nascente período moderno. E é já no capitalismo mercantil que muitos autores entendem o momento decisivo do crescimento do papel da Contabilidade na vida econômica e política da era Moderna, tendo em vista que o mercantilismo é entendido como a primeira racionalização de poder do Estado (FOUCAULT, 1979). Este período histórico trouxe evidências da importância e do papel do Estado, apontado em dois aspectos:

Em primeiro lugar, o campo programático e abstrato de racionalidades, afirmações e reivindicações que define os objetivos do governo, e que é chamado de 'racionalidades políticas'. Em segundo lugar, o conjunto de cálculos, procedimentos e ferramentas que materializam e visualizam processos e atividades, denominados de "tecnologias" (MILLER, 1990, p.315).

Dito isto, entre os séculos XV e XVIII, países da Europa viabilizaram a administração da vida econômica e social do povo por meio de estruturas de ordem estatal, adotando práticas de um conjunto de escritos relacionados ao desenvolvimento do comércio, e uma série de projetos, ideias e atitudes políticas (MILLER, 1990). Este período foi sinalizado como a grande florescência do capitalismo, a disseminação da mentalidade de mercado e da lógica de maximização do lucro (BRYER, 2005). Neste contexto, o desempenho da Contabilidade foi decisivo para a inserção de tecnologias calculistas, auxiliando na elaboração dos processos de legislação e nos regulamentos da vida econômica e social de atuação do governo.

A Contabilidade passa a se destacar enquanto prática fundamental de organização e viabilização da vida econômica dos estados mercantis, especialmente no que se refere aos registros de situações de documentações numéricas das atividades produtivas da nação. A mentalidade capitalista gerou grandes revoluções técnicas de produção, bem como nas relações sociais (BRYER, 2005), e a contabilidade é um campo essencial de transformações nestas técnicas (POLLARD, 1965).

Mas a história da Contabilidade também pode ser vista a partir uma perspectiva filosófica. Martins (2012) ressalta a importância da Contabilidade inter-relacionada com outras doutrinas concentradas nas teorias sociais. A incorporação de outros pontos de vista, certamente contribuirá para sanar as patologias identificadas nas mudanças de paradigma do mundo dos negócios. Essa perspectiva somente reforça o argumento que a Contabilidade se desenvolve a partir das próprias instituições e valores da era moderna.

3 O LUGAR DA CONTABILIDADE NAS ORGANIZAÇÕES MODERNAS

A trajetória histórica da Contabilidade nas organizações modernas acompanha os diferentes movimentos das práticas contábeis, os papéis desempenhados e suas relações com as atividades de coordenação e de controle no mundo dos negócios ao longo do tempo.

Assim, o lugar da Contabilidade nas organizações foi conquistado por sua força produtiva multidisciplinar, e não introduzido meramente como um trabalho sistemático. As práticas da Contabilidade dentro dos parâmetros estabelecidos estão sendo cada vez mais difundidas em toda a sociedade, para fornecer a interconexão de informações específicas aos mercados globalizados, para calcular custos, para detectar índice de riscos de vários tipos de contratos, entre outros inúmeros tipos de cálculos financeiros (MILLER; POWER, 2013).

Por esse viés, a história revela que a Contabilidade ocupa uma posição de destaque no desenvolvimento das organizações, pela análise de que a nossa sociedade se organiza particularmente a partir dos métodos de cálculo econômico (IUDÍCIBUS; MARION, 2002; SÁ, 1997). Isto pressupõe que, com o passar do tempo, a atividade produtiva do homem foi aumentando, e, por sua vez, a atividade mercantil se expandiu e viabilizou a necessidade de controlar e organizar-se para o mercado de trocas. Como já foi sinalizado, a partir do século XV, o mercantilismo foi considerado modalidade central da política econômica dos Estados Absolutistas. A comercialização de produtos ocorrida entre os continentes foi possível graças às empresas de navegações marítimas, sobretudo por meio da aliança firmada entre o rei e a burguesia, que se fundamentava no fortalecimento do Estado, por um lado, e no enriquecimento da classe burguesa, concomitantemente, por outro (HOBSBAWM, 1996). Sem a racionalização das contas e dos registros de bens e insumos promovida pela técnica contábil, esse desenvolvimento econômico não seria viável.

É por este motivo que se afirma que, mediante um sistema econômico em desenvolvimento, e a crescente complexidade das atividades organizacionais, tornou-se fator decisivo para as organizações acolher a Contabilidade como linguagem universal de seus negócios, divulgando informações históricas e preditivas sobre indicadores de interesse para os vários usuários (IUDÍCIBUS et al., 2010). Por meio de seu sistema de escrituração, tem-se a capacidade de conduzir as pessoas a relacionar o que aconteceu com o que pensaram que aconteceu (BIONDI, 2011). Assim, a divulgação dos relatórios contábeis, por seus efeitos, proporciona aos usuários uma visibilidade da representatividade das organizações na sociedade, revelando o seu potencial para as decisões de mercado.

Nota-se que a maneira de elaborar as informações contábeis vem sendo moldada pelas atividades organizacionais em curso, confrontadas com as inúmeras mudanças repercutidas no desdobramento dos negócios capitalistas, onde seguramente os custos são estabelecidos, os lucros são divididos entre os acionistas, a distribuição de dividendos é calculada, o capital deve ser protegido, os convênios prudenciais devem ser cumpridos, entre outras funcionalidades que as organizações devem atender e gerenciar (BIONDI, 2011; MORGAN, 1988).

Sendo a Contabilidade uma ciência influente de gestão e de comunicação, as aplicações normativas dos princípios contábeis no contexto organizacional pretendem estabelecer condições equitativas, tanto dentro como fora das organizações (BIONDI, 2011; MORGAN, 1988; PUXTY et al., 1987).

Além disso, a dimensão das atividades contábeis não pode ser vista somente como simples rotina de cálculo, ou um conjunto de técnicas que registram e controlam o patrimônio das organizações. Por meio dos sistemas, é possível conhecer o passado e o presente, além do funcionamento diário das transações econômicas e financeiras, e também acompanhar as possibilidades de orientações de planos futuros para as organizações (IUDÍCIBUS, 2007).

A realidade desses fatos sublinha o histórico das práticas contábeis, como determinante a resolver muitos dos problemas e tensões que caracterizam as relações entre as organizações e a sociedade (MORGAN, 1998). De tal modo, os emaranhados dos contextos econômico-financeiros, políticos e sociais possibilitam por meio de uma lógica de ordem o inter-relacionamento dos estudos organizacionais com a Contabilidade (BOUGEN, 1989; MILLER, 1990; MILLER; POWER; 2013).

4 A ORIGEM DA CONTABILIDADE

A história do nascimento da Contabilidade é análoga à do Estado, pois ambos emergiram das necessidades vinculadas à trajetória do desenvolvimento social, político, econômico e cultural das sociedades (CARNEGIE; NAPIER, 2012). O conhecimento e a interpretação dos eventos econômicos registrados pela Contabilidade representam uma das fontes mais importantes da história das organizações.

Como um fenômeno social, a Contabilidade nasce com a Pré-história, quando o homem primitivo teve a necessidade de se comunicar para obter informações a respeito do registro do aumento ou diminuição de suas riquezas (IUDÍCIBUS; MARION, 2002; LEE, 1990; MATTESSICH, 2005; SÁ, 2004). Os primeiros registros históricos da Contabilidade revelam que 5 mil anos antes de surgir a contabilização de dupla entrada, obra produzida pelo italiano Luca Pacioli, os antigos sumérios faziam peças de argila para representar o controle tangível de suas mercadorias (LEE, 1990; COELHO; LINS, 2010).

Naquela época, a civilização suméria considerava as esferas ocas como “fichas” que indicavam uma conta pessoal, que, por sua vez, representava a parte dos ativos totais investidos ou emprestados a um devedor particular, mas que, ao mesmo tempo, constituía um mecanismo de inventário que revelava detalhes do patrimônio (MATTESSICH, 2005; SÁ, 1997). Para eles, os símbolos representavam uma única peça de uma mercadoria específica; a quantidade de vários outros tipos de produtos poderia ser facilmente rastreada por fichas de argila com formato de cilindros, cones, entre outros, representando um sistema simbólico para os ativos tangíveis daquela época (LEE, 1990; SÁ, 1997).

De fato, para os sumérios, as fichas de argila foram precursoras da moderna Contabilidade de dupla entrada. Além disso, elas representam o principal impulso para a escrita feita com o auxílio de

objetos, bem como a contagem abstrata. Mas, com o avanço da escrita, os sumérios adotaram o papiro (ALEXANDER, 2002).

Com as mesmas necessidades que tiveram os sumérios, outros povos constituídos por forças sociais, políticas e econômicas também procuraram desenvolver a prática contábil (MATTESSICH, 2005; CARQUEJA, 2002). Cada país apresenta uma mistura sem igual de inúmeras variáveis que, juntas, influenciam o padrão de desenvolvimento da Contabilidade (PIGATO; LISBOA, 1999). A historiografia da Contabilidade difere entre os vários países (CARMONA, 2004).

Todavia, na transição do período medieval para a era moderna, a Itália destaca-se entre os países da Europa em matéria de Contabilidade, adaptando-se rapidamente ao doutrinamento da Economia Aziendale (PIGATO; LISBOA, 1999). Segundo Johnson e Kaplan (1986), o grande marco foi o trabalho de Pacioli, que descobriu o bom funcionamento para o sistema da Contabilidade das “entradas duplas”, assegurando a demanda das informações sobre as transações comerciais. Assim, os italianos tiveram as suas operações iniciais de negócios advindas da produção feudal, das operações bancárias e de transporte, justificando a necessidade de os senhores detentores de prosperidades controlarem seus bens (BENNETT, 2015; LEE, 1990). Nesse período, a libertação da dominação feudal das grandes cidades do norte da Itália permitiu o livre fluxo do capital no comércio internacional (BRYER, 2000), representando um cenário de importantes questões políticas e econômicas, de tal modo que a Contabilidade da época estava sujeita a pressões constantes pelo crescimento de um sistema de comércio cada vez mais complexo, tendo que lidar com a tentativa de obter pelo menos alguma forma de manter o controle das informações do retorno do capital (LEE, 1990). Desse modo, na Itália as crescentes demandas comerciais sobrevieram da efervescência do mercantilismo, e, para solucionar os problemas práticos que advinham da atividade comercial, constituiu-se o célebre banco de Medici, caracterizando um grande movimento de força econômica e cultural das raízes do capitalismo (BRYER, 2005; BENNETT, 2015).

Dada a importância dos fatos, a criação das técnicas contábeis de dupla entrada, da obra de Luca Pacioli, escrita na forma de “Tractatus de coputis et scripturi”, foi de fundamental importância para estruturar o Banco Médici a prestar seus serviços de medir e atribuir lucros aos comerciantes e aos outros investidores daquela época (BENNETT, 2015; BRYER, 2000; IUDÍCIBUS, 2009).

Embora Iudícibus (2009) acredite que o sistema de partidas dobradas já existia na época da publicação da obra de Pacioli, a Contabilidade de dupla entrada somente tornou-se mais difundida com o crescimento do comércio, durante o século XVII e a partir do final do século XVIII (BRYER, 2000).

Porém, foi especialmente com o advento das produções mecanizadas que a Contabilidade toma uma nova forma enquanto técnica de racionalização da economia. Isto porque era necessário manter um controle mais próximo dos custos de produção industrial e calcular as horas de trabalho gastas em

cada etapa da fabricação, certificando-se de que os empregados trabalhavam diligentemente (BRYER, 2000).

Neste sentido, em todos os contextos históricos das civilizações, “a revolução industrial representa o evento que marcou um novo período da história moderna, cuja atividade industrial se torna preponderante em relação à agrária, dando condições absolutas para a expansão da economia capitalista” (VIZEU, 2010b, p.784). O capitalismo foi técnica e organizacionalmente revolucionário, pois sua propagação desencadeou pressões que forçaram as indústrias a aumentar a produtividade do trabalho intensamente (BRYER, 2005). Bryer (2005) ainda assegura que a transição evolutiva para o capitalismo revela que as relações sociais de mercado dominantes e a mentalidade calculista favoreceram a consolidação dos sistemas de informação das práticas da Contabilidade em todo o mundo. Tal mentalidade aparece com a adoção de novos sistemas para padronizar a linguagem contábil dos negócios.

5 A CONTABILIDADE E O ESTADO MODERNO

Como já foi mencionado, a grande inflexão da contabilidade medieval para a moderna se dá a partir do papel desta prática na consolidação de instituições fundamentais deste novo período histórico, como é o caso do Estado Moderno. Todavia, para melhor compreender como se estabeleceu essa transição e qual foi o papel da prática contábil, faz-se necessário antes entender alguns aspectos distintos entre as sociedades medievais e o nascente Estado Absolutista.

A história da Europa ocidental na Idade Média foi marcada por um sistema feudal consolidado no século X, que tinha como pilares uma economia ruralizada, onde os senhores feudais cediam suas terras aos vassalos que, por sua vez, e deviam jurar fidelidade aos seus senhores (TELLO, 2012). Nesta época, as relações entre o governo e a população eram mediadas pela tradição e pela religião, ou seja, o poder terreno do governo se originava do poder divino.

Porém, este sistema de governo instigou uma série de problemas, entre eles: a relação servil de produção, a tributação monárquica legitimada pelo voto das assembleias legislativas, as guerras, a punição religiosa coerciva, as heranças territoriais, entre outros, afetando consideravelmente a situação política na Idade Média, contribuindo para a perda do domínio do regime feudalista (TELLO, 2012).

Esse período cronológico foi marcado pela oposição do tempo antigo e a transposição inicial de um período contemporâneo, por uma disposição para mudar o apego ao passado, onde o antigo tornou-se sinônimo de superado, e o moderno de progressista, época em que a

grande regressão demográfica, econômica e cultural da Idade Média motivou a diminuição da intensa ruralização (LE GOFF, 1990). Logo, um novo modo de governo nos meados do século XVIII, final da Idade Média, surge configurado na estrutura do Estado, ou seja, uma forma de governo legitimado por uma nação soberana dentro de um território delimitado (LE GOFF, 1995; TELLO, 2012).

Diante dessas circunstâncias, começam a surgir novas formações sociais, e o Estado foi considerado como alternativa única de organização política e social, representando os povos do mundo inteiro (TELLO, 2012). Para Foucault (1979), o poder do Estado é o que mantém a sociedade hierarquicamente organizada; ou seja, ele tem o poder de governar sua família, seus bens, seu patrimônio. Por conta disso, o Estado nascente se estabelece como o centro da organização social moderna. Sobre esse aspecto, Faoro (1993, p. 14) considera o seguinte:

Nessas circunstâncias não é a sociedade civil a base da sociedade, mas uma ordem política em que os indivíduos ou são basicamente governantes ou governados, onde os soberanos e seu quadro administrativo controlam diretamente os recursos econômicos e militares do seu domínio que é também o seu patrimônio.

Nesse contexto, Hobbes, um dos renomados filósofos clássicos da história do Estado, em sua célebre obra 'O Leviatã', busca compreender a origem, forma e matéria do Estado, e a necessidade de estabelecimento do poder estatal. Segundo Hobbes, a condição natural do homem expressa a mais perfeita igualdade, mas não oferece garantias de segurança diante das constantes ameaças; os homens se tornam seres insociáveis, pois os sentimentos que os orientam é a discórdia, vista através da competição, desconfiança e glória. Ou seja, com a ausência do poder coercitivo do Estado, a humanidade entraria em estado de guerra constante (ARAÚJO; COSTA; MELO, 2015). No entender de Martinez, (2006) Hobbes se referia aos homens como criaturas predominantemente racionais, mas incapazes de resolver seus próprios problemas e manter acordos de cooperação sem a aplicação pelo Estado, *esse* em sua primeira fase absolutista era considerado como fonte de poder e controle do soberano (MARTINEZ, 2006). Essas categorias manifestam um poder centralizador, onde:

Normativamente teria um papel histórico a cumprir, na manifestação de condições sociais, institucionais, jurídicas e administrativas, que a priori como agente de modernização da sociedade, compreende toda a pluralidade de ordens políticas,

jurídicas, categorias de tempo, pessoa, razão e natureza, assim como os regimes de produção, propriedade, herança, identidade, territorialidade e valor a serem reduzidos à preparação (ou entendidas como transtornos a serem superados) à formação do Estado (VIANNA, 2011, p. 206).

O Estado também foi reconhecido como um agente de maior racionalização da sociedade moderna emergente e monopolizador das normas jurídicas a cumprir. Além disso, precisava superar os resquícios do feudalismo, num mundo em que houve expansão súbita das fronteiras de interesses em função de guerras e da expansão comercial (VIANNA, 2011; TELLO, 2012).

Para figurar a estrutura normativa do Estado e a realização de sua força constitutiva, ele deveria promover algumas garantias universais: a igualdade civil; a dignidade do indivíduo e do patrimônio, que deveria ser definido pelo mérito da riqueza e não do nascimento; o fim da estrutura e lógica estamental patrimonial na ocupação de cargos administrativos e nos efeitos e usos da lei e justiça; o fim da persona jurisdicional das cidades, dos domínios rurais da nobreza e das várias circunscrições fiscais, ou seja, o nivelamento político e fiscal do território estatal; a separação dos poderes executivo, legislativo e judiciário em instituições distintas, autônomas e permanentes; o fim das corporações de ofício e das companhias oficiais de direito (VIANNA, 2011, p.214).

Essas duas transições do Estado foram divididas em pré-político e político civil, e podem ser compreendidas pela concepção sucessiva de dois contratos, da seguinte forma:

Em um primeiro momento, a legitimação da igualdade entre os homens através de um contrato social individualmente acordado. Em segundo momento, o estabelecimento de um corpo político, caracterizado pela constituição de um poder soberano. Todavia essa passagem não se dá de forma estanque, em certa medida, fica implícita a unicidade de ambos os momentos (ARAÚJO; COSTA; MELO, 2015, p.252).

Dito de outra forma, o poder soberano do Estado tornou-se limitado pela forma de conceber a interface entre a liberdade e o direito dos indivíduos em sociedade. Em boa medida, o amplo entendimento de Hobbes se refere à figura do Estado moderno, visto como um poder comum a todos os indivíduos, que os mantenha em respeito e que dirija suas ações no sentido do benefício comum.

Ademais, Martinez (2006) diz que o Estado moderno concentra o poder para expandir as riquezas nacionais. Ou seja, em todos os momentos o poder público dispõe da riqueza, da

propriedade e dos bens particulares com se não pertencessem aos particulares, mas a eles estivesse revogavelmente confiado (FAORO, 1993, p.17). Da mesma forma, o Estado moderno “guarda a chave para definirmos o próprio metabolismo do capital e da estrutura política, funcional e administrativa que o acompanha” (MARTINEZ, 2006, p.143). Neste sentido, o sistema do Estado moderno se posicionou como um catalisador de capital, onde os comerciantes gradualmente foram organizando os seus negócios, pela necessidade de calcular o lucro e controlar suas riquezas (BRYER, 2000).

Outros aspectos importantes caracterizaram o sistema de governo do Estado moderno:

Em primeiro lugar, o campo programático e abstrato de racionalidades, afirmações e reivindicações que define os objetivos do governo, e que é chamado de "racionalidades políticas". Em segundo lugar, o conjunto de cálculos, procedimentos e ferramentas que materializam e visualizam processos e atividades, e que é denominado "tecnologias" (MILLER, 1990, p.315).

Portanto, existe uma reciprocidade essencial entre os aspectos pragmático e tecnológico do governo do Estado moderno. Como disse Foucault (1979), as "artes do governo" e o cálculo não são fáceis de serem separados. Exemplo disso são as necessidades organizacionais de ordem administrativa e financeira, como a manutenção dos registros de livros-razão rudimentares e inúmeras rotinas calculistas, entre elas: a elaboração do comprovante de pagamento de salários devido às atividades de produção, o cálculo de tributos e a incidência de despesas gerais de custos – em consequência da introdução das tecnologias de industrialização –, entre outros, justificando e estabelecendo congruências entre os papéis pragmáticos da Contabilidade e os objetivos vinculados a concepções particulares aos domínios do governo do Estado moderno (LEE, 1990; MORGAN, 1998; MILLER, 1990).

Este processo de racionalização do Estado provocou uma espécie de financeirização da coisa pública, visto que os setores públicos se tornaram autônomos, porém, prolongando a dependência das organizações por meios fiscais, financeiros, econômicos, bem como, subsídios à lavoura, e outros estímulos, conversíveis em favores que podem ser aceitos ou negados (FAORO, 1993). Assim, o próprio desencadeamento da vida social e organizacional pode contribuir para o desenvolvimento de uma maior consciência sobre a natureza e diversidade da funcionalidade do Estado moderno e sua estreita relação com a Contabilidade (BOUGEN, 1989).

Em suma, a Contabilidade não é simplesmente uma prática relacionada à função da administração de controle de registros dos bens patrimoniais e mensuração monetária, mas também, no âmbito das relações mediadas pelo poder do Estado, uma atividade que tem potencial para legitimar a integração social das pessoas (LAUGHLIN, 2007).

Assim, os relatos da história do Estado moderno são ricos para ilustrar como o papel social da Contabilidade foi se constituindo durante o desenvolvimento das sociedades modernas, inter-relacionando-se com a pauta capitalista dos negócios. É assim que vemos que, na maioria das vezes, os procedimentos contábeis desempenham um papel decisivo para a avaliação do comportamento dos indivíduos, organizações e práticas de governo ao longo do tempo (CARDOSO et al., 2009; MILLER, 1990).

6 EMERGÊNCIA E DESENVOLVIMENTO DA CONTABILIDADE NA SOCIEDADE BRASILEIRA

Uma forma de se dimensionar a relação entre a prática organizacional e a formação histórica das instituições de base da Modernidade é verificando como esse processo de formação ocorreu em contextos distintos do eixo-anglo saxão de desenvolvimento da economia industrial; assim, torna-se importante investigar o contexto brasileiro e como esse processo aqui ocorreu (VIZEU, 2011; VIZEU, 2010a). Nesse contexto, a evolução da história da Contabilidade brasileira ocorreu em uma época de transição do modo feudal para a industrialização, demarcando as raízes da cultura capitalista, e esse processo continua preponderante até os dias de hoje, no que diz respeito às constituições das regulações das práticas contábeis (SÁ, 1997; IUDÍCIBUS, 2009; BRYER, 2005).

No Brasil, as primeiras manifestações de uma prática contábil vieram do continente europeu e depois do continente norte-americano. Segundo Iudícibus (2009), os franceses e os italianos foram os primeiros que contribuíram com características próprias de sua cultura para a instituição da contabilidade no Brasil, porém, mais adiante, aparece a contribuição dos povos norte-americano, por força da evolução do ensino contábil em nosso país. É válido dizer que a presença das culturas europeias e norte-americana se deram por meio de sua influência na interação entre os sistemas político, econômico e social.

O berço da cultura Contábil brasileira deriva da Contabilidade italiana. O “*Tractatus XI particularis de computis et scripturis*”, integrado à obra “*Summa de Arithmética, Geometria Proportioni et Proportionilitá*”, de Luca Pacioli, publicada em Veneza no final do século XIV, foi o primeiro livro cujas descrições auxiliavam as pessoas gerenciar as ocorrências

mercantilistas, como, por exemplo, aritmética comercial, álgebra, câmbio monetário, geometria, entre outros (SÁ, 2004).

Conforme foi mencionado, mesmo sendo considerada como uma Contabilidade medieval, a proposta de Pacioli ensinou uma forma de registrar o desdobramento de entrada dupla dos fatos que surgiam com a comercialização dos negócios (SÁ, 1997; IUDÍCIBUS, MARTINS; CARVALHO, 2005). Os escritos de Pacioli foram aos poucos sendo adotados nas escolas de ábaco ou de aritmética, acomodando as práticas em uso no comércio. Por conta disso, lembra Sá (2004) que Federico Melis, escreveu a *Storia della Ragioneria*. Em determinada parte de sua obra, Melis contextualiza que a ‘*Summa*’ abrange as coisas necessárias à Contabilidade para o comércio, entre elas: registro de inventário, livros mercantis (Borrador, Diário e Razão) e autenticação dos livros contábeis. Portanto, em um contexto de negócios, o efeito das *Summa* de Pacioli foi extremamente relevante para dar início ao ensino de várias matérias relacionadas às práticas contábeis, nas universidades e outras instituições portuguesas (e posteriormente, brasileiras) de ensino de Contabilidade.

Na época em que o Brasil tornou-se colônia portuguesa, grandes mudanças aconteceram no âmbito econômico, político e social. Comentando o período entre os séculos XVII e XVIII, Peleias e Bacci (2004) contam que o Brasil colonial tinha inúmeras limitações em termos econômicos, pois sua atividade principal era agrícola e necessitava urgentemente de liberdade de comércio. Entre as mudanças ocorridas, observou-se a maior preocupação do governo com os negócios públicos e privados (PELEIAS et al., 2007). Neste sentido, o sistema de escrituração contábil “surgiu através da interação e integração de grande número de eventos, fatores históricos, com a participação de várias civilizações e vários povos” (IUDÍCIBUS; MARTINS; CARVALHO, 2005, P.7).

No ano de 1549, ocorre a primeira nomeação de contador para o Brasil colonial, sendo este D. João III, nomeado como contador geral e “guarda-livros”. Mais adiante, aproximando-se do século XVIII, o Rei de Portugal expede Carta de Lei a todos os domínios do seu país, incluindo-se também o Brasil, para homologar através do Decreto Imperial nº4.475 a primeira regulamentação da profissão contábil no país (COELHO; LINS, 2010).

As atividades do ensino comercial se constituem como elementos embrionários da história da Contabilidade no Brasil, respondendo às demandas da sociedade, principalmente no campo econômico. No início do século XVIII, foram estabelecidas as aulas de comércio, que tiveram maior impulso no século XIX. Neste período de ensino, José Antônio Lisboa foi nomeado o primeiro professor de Contabilidade do Brasil. No entanto, a partir do século XIX,

as ações educacionais de Contabilidade se fortaleceram com a criação do Ministério da Educação (COELHO; LINS, 2010).

Um episódio muito importante para a Contabilidade ocorreu na segunda metade do século XVIII. Por meio da promulgação da Lei n.º 556, de 25 de junho de 1850, constitui-se o Código Comercial Brasileiro, a primeira fonte de normatização legal da Contabilidade no Brasil, que trouxe a obrigatoriedade de as empresas manterem a escrituração (PELEIAS; BACCI, 2004). Com o surgimento do Código Comercial, “a expansão das estradas de ferro, das empresas de serviços urbanos e dos investimentos estrangeiros foram indicadores de crescimento da economia” (PELEIAS et al., 2007, p.24).

Outro evento importante foi a promulgação da Lei n.º 1083, de 22/08/1860, como a primeira Lei das Sociedades Anônimas do Brasil. Esse fato contribuiu para uma reorganização do ensino comercial, na época. Um pouco mais adiante surge o Decreto n.º 2.741, de 09/02/1861, estabelecendo que os estudos do Instituto Comercial do Rio de Janeiro formariam um curso preparatório e profissional. Verifica-se, em seu artigo 1º, que o curso profissional possuía quatro cadeiras, sendo a segunda de Escrituração Mercantil e Legislação de Fazenda. No artigo 10º, consta que, para todas as aulas oferecidas no curso profissional, não seria exigida habilitação anterior, exceto para a de Escrituração Mercantil, cuja matrícula dependia de aprovação na cadeira de Aritmética Completa, a primeira oferecida (PELEIAS et al., 2007, p.25).

As práticas contábeis começaram a ser utilizadas com mais propriedade somente no século XX. Manifestações de sua utilização moderna são representadas nos trabalhos realizados pela Escola de Nova Friburgo, desde março de 1949, transformando-se em modelo de Escola Técnica de Comércio, ao desenvolver atividades de pesquisa e métodos de ensino, destacando-se os cursos de Secretariado, Contabilidade e Desenho Industrial (COUTO, 1989). Em 1950, ocorre outro importante evento, a aprovação do Código de Ética Profissional, cuja matéria a respeito e também o próprio código foram publicados no Jornal Tribunal Contábil n.º 2, de agosto de 1950:

O ponto alto do certame contábil foi, sem dúvida, a elaboração do Código de Ética Profissional dos Contabilistas do Brasil, considerado pela classe como conquista de suma importância e que, de há longos anos, desde o III Congresso de Contabilidade vem sendo ventilado em todas as reuniões de Contabilistas, sem nunca ter chegado a uma solução. Finalmente, no Congresso de Belo Horizonte, chegou-se a um resultado, concluindo-se pela aprovação definitiva do mesmo (PELEIAS; BACCI, 2004, p.51).

Já na década de 1960 ocorreram algumas mudanças no ensino da Contabilidade, pela necessidade de se reorganizar a didática do modelo de ensino italiano. Aqui, dá-se início à mudança mais ampla da Contabilidade voltando-se para o estilo dos norte-americanos ou anglo-saxões, como sugere Iudícibus (2009). Neste ponto, sugere o autor: “o Professor José Boucinhas adota o método didático norte-americano, baseado no livro de Finney e Miller, *Introductory Accounting*, fazendo importantes adaptações à realidade brasileira” (IUDÍCIBUS, 2009, p.23).

Em 1965, diante da necessidade de se tomar medidas para disciplinar o mercado de capitais, foi estabelecida a Lei 4.728, de 14 de julho de 1965, que regulamentou os mercados financeiros. As bolsas de valores do Rio de Janeiro e de São Paulo, o Instituto Brasileiro de Mercado de Capitais, entre outros, estão entre as instituições que promoveram o aperfeiçoamento das atividades da Contabilidade em meados do século passado (COUTO, 1989).

Uma década se passou e autorizou-se, pelo Presidente da República, a publicação da Lei 6.404, de 15 de dezembro de 1976, Lei das S/A. A referida Lei das S/As foi estabelecida pelas forças da modernidade, que tomaram a dianteira para beneficiar inúmeros interesses dos investidores capitalistas internacionais, responsáveis pela transformação da sociedade, dando condições estruturais para o crescimento e aperfeiçoamento das formas de conglomerados estatais, multinacionais e privados (COUTO, 1989). Ao mesmo tempo, a Lei 6.404/76 se compôs para atender as evoluções que emolduravam as sociedades e as instituições jurídicas, econômicas e sociais, com detalhamentos mais precisos na elaboração de demonstrativos contábeis de acordo com os princípios da Contabilidade (IUDÍCIBUS, 2007). O estabelecimento desses princípios contemplou não somente a formalização da uniformidade terminológica, mas também a criação de bases para a normatização dos procedimentos contábeis a serem utilizados por todos os profissionais usuários da Contabilidade (COELHO; LINS, 2010).

Ainda, no ano de 1976, após a acomodação da edição da Lei das S/A, a Comissão de Valores Mobiliários (CVM) procura a Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras (FIPECAFI), atualmente conhecida como um órgão de apoio institucional ao Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade (FEA) da Universidade de São Paulo, para editar o Manual de Contabilidade das sociedades por ações, com o intuito de orientar as empresas, os profissionais e o mercado em geral a respeito de tantas e importantes evoluções (IUDÍCIBUS, 2009)

Começando pela FIPECAFI e CVM, outros organismos também se vincularam à Contabilidade. Em 1990, a classe contábil se uniu aos diferentes órgãos de grande influência em suas práticas, tais como o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), onde as normas brasileiras de Contabilidade são editadas, também ao Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON), que surgiu com o intuito de agrupar em um único órgão a representatividade dos profissionais auditores e contadores com atuação em todas as áreas, além de estudantes de Ciências Contábeis. Outros órgãos importantes também são aliados da Contabilidade, como a Associação dos Analistas e Profissionais de Investimento do Mercado de Capitais (APIMEC), criada em junho de 1988, que concentra suas atividades na certificação dos profissionais, representação política e institucional frente ao governo e entidades representativas congêneres do mercado, e no intercâmbio internacional com outras confederações de profissionais. Inclui-se também nesse conjunto a conhecida Associação Brasileira das Companhias Abertas (ABRASCA), entidade que reúne empresas de capital aberto, e o Banco Central (BACEN). Todos esses órgãos contribuíram para a adoção do International Accounting Standards Board (IASB) na Contabilidade brasileira (MARTINS; GELBCKE; IUDÍCIBUS, 2013).

Alguns anos se passaram e muitos ajustes foram feitos para adaptar a Contabilidade brasileira aos padrões das normativas internacionais norte-americanas. Atendendo a esse fato, surge a Resolução 1.055, de 7 de outubro de 2005, que constituiu o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), a fim de idealizar os esforços das entidades: ABRASCA, APIMEC NACIONAL, BOVESPA, Conselho Federal de Contabilidade, FIPECAFI e IBRACON – em função das necessidades da convergência internacional das normas contábeis, entre elas: redução de custo de elaboração de relatórios contábeis, redução de riscos e custo nas análises e decisões, redução de custo de capital. Além disso, o CPC foi criado para centralizar as normas dessa natureza e também a representação e formalização dos processos democráticos na produção dessas informações no Brasil (Iudícibus, 2009). Com o CPC, vários pronunciamentos técnicos foram criados para esclarecer os procedimentos concernentes à prática contábil e divulgar essas informações no Brasil (MARTINS; GELBCKE; IUDÍCIBUS, 2013).

Por conseguinte, com a ideia inicial de revisão da Lei 6.404/76, conhecida como a Lei das S/As, revogando e introduzindo novos dispositivos para a Contabilidade, em 28 de dezembro de 2007 foi promulgada a Lei 11.638/07, apresentando significativas alterações relacionadas ao conteúdo da Lei das S/As entre elas: novas disposições ao exercício social,

demonstrações financeiras, convergência das práticas contábeis brasileiras para as normas internacionais e também a validação dos pronunciamentos do CPC, geralmente aceitos no Brasil.

Outro acontecimento importante na edição da Lei 11.638/07 foi o processo de convergência brasileira aos padrões internacionais. Martins, Gelbcke e Iudícibus (2013) citam que a nova Lei 11.638/07 veio para ajustar e modificar os padrões contábeis brasileiros aos moldes internacionais, em função inclusive da integração de blocos econômicos e políticos de países da Europa. Mas Iudícibus e Lisboa (2007, p.6) consideram:

Ao adotarmos as normas internacionais, daremos um passo à frente. Seremos comparáveis, mas não poderemos ser, nunca, “incomparáveis”, no que se refere à qualidade, se, livres de grilhões, tivéssemos a coragem de dar grandes saltos de qualidade em nossa contabilidade, indo à procura do “valor” econômico-subjetivo da empresa, mais que a parâmetros contábeis limitados.

Historicamente, os padrões contábeis norte-americanos (FASB) promovem o sistema de Contabilidade baseado em regras; por sua vez, o sistema de Contabilidade dos europeus (IAS) no Reino Unido é baseado em princípios. Mesmo assim, esses dois conselhos se ajustam e se dedicam a melhorar a informação financeira em benefício dos investidores, entre outros usuários de informação contábil nos mercados de capitais dos EUA (ALEXANDER; JERMAKOWICZ, 2006).

A saber, no contexto brasileiro, as publicações do FASB e do IASB abordam conceitos bastante diferentes de “todos com os quais estamos acostumados, de conteúdo denso e de difícil entendimento e absorção por parte de nossos contadores, acostumados a formas mais codificadas de apresentação” (IUDÍCIBUS, 2009, p.80).

Outro fato importante aconteceu em 27 de maio de 2009 e foi a constituição da Lei 11.491/09, designada para autorizar a liberação de parcelamento de dívidas tributárias, bem como a remissão dos créditos tributários de pequeno valor. As mudanças introduzidas pelas Leis 11.638/07 e 11.941/09 determinaram inúmeras deliberações nas práticas contábeis em nosso país.

Mais adiante, surge Resolução do CFC 1.298, de 17 de setembro de 2010. Pela narrativa deste documento, Iudícibus et al. (2010) indicam que sua estrutura normativa contribui para que as Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC) sigam os padrões internacionais contidos nos International Financial Reporting Standards (IFRS). Neste

contexto, o comunicado técnico CTG 2000 fundamentado pela Lei n.º 11.638/07, e por meio da Medida Provisória 449/08, traz abordagens de como deve ser tratado os ajustes e alterações, e procedimentos a serem adotados nas práticas contábeis, com o objetivo de orientar os profissionais de Contabilidade brasileira na execução dos registros e na elaboração das demonstrações contábeis, a partir da adoção das novas práticas contábeis internacionais.

Todavia, a maioria dos organismos de regulação contábil apresenta contradições entre si, e é improvável que qualquer país possa mostrar um conjunto de leis inteiramente aperfeiçoadas a qualquer momento do tempo (PUXTY et al., 1987). Desse modo, existe uma preocupação sobre o efeito da rigidez do processo de normas contábeis, incluindo-se a manipulação informativa, práticas incoerentes, evasão de regra, influência política e falhas nos regulamentos, que cada vez mais se tornam complexos (LEE, 1990; MILLER; POWER, 2013).

Vemos com este percurso histórico que a legitimidade da prática contábil sempre foi constituída pelo progresso de períodos específicos, caracterizados por diferentes demandas humanas e sociais, especificamente no caso brasileiro, vinculadas ao cenário econômico e político. Por isso, acompanha a evolução da história política do país, sendo aquela que descortina a interpretação dos negócios para seus usuários e sociedade, “em nítidos períodos, cada um servindo de base para demarcar as evoluções” (SÁ, 1998, p.11). Atualmente, os desafios da Contabilidade brasileira são significativos, porque o país passa por um importante processo regulatório que surge modificando diversas formas de sua aplicabilidade; entretanto, não se deve deixar de lado as potencialidades de suas estruturas conceituais. Mais uma vez e seguindo a própria trajetória histórica que se estabeleceu até o momento, as transformações se dão em conformidade com o arranjo institucional do contexto social moderno, que tem por grande desafio a conformação da prática da contabilidade às demandas dos negócios internacionais e dos grandes grupos transnacionais.

7 SÍNTESE: O PAPEL DA CONTABILIDADE NA SOCIEDADE CAPITALISTA MODERNA

A partir da revisão historiográfica empreendida até este momento, podemos elencar alguns aspectos que, se articulados, oferecem um quadro geral para o argumento central do presente ensaio, cuja a tese é a do papel central da Contabilidade na constituição e na lógica institucional da sociedade moderna. Por conta disso, essa seção é denominada por síntese, e temos por base o esforço ensaístico centrado em uma abordagem historiográfica analítica que

visa contribuir para uma teorização mais acurada das questões que envolvem o nosso campo de investigação organizacional (VIZEU, 2010a; 2010b), no caso, a área da Contabilidade. Seguimos com a apresentação deste esforço sintético.

Como se sabe, os primeiros indicativos de constituição das sociedades modernas ocorrem a partir dos séculos XV, XVI e XVII, com a superação do modo feudal e o advento do capitalismo mercantil. Nesse contexto, emerge uma mentalidade calculista e surge a figura política do Estado moderno, considerado como o grande catalisador do ideal capitalista emergente. Em última instância, o Estado representa uma conexão funcional do capitalismo no mundo inteiro.

Notadamente, o mercantilismo tornou-se uma das premissas para se estabelecer a política econômica do Estado moderno, no período de transição do capitalismo mercantil para o industrial (HOBSBAWM, 2000). Ademais, o fomento do industrialismo se deu particularmente pela ação direta do Estado burguês, pensado como agente de organização da sociedade e da vida econômica em escala mundial, marcada pelo crescimento do comércio, pelo acúmulo e concentração de capital, entre outros fatores de crescimento econômico.

É especialmente nesse sentido que a sociedade moderna nascente viu, com o passar dos anos, as fronteiras dos negócios capitalistas avançarem e exigirem a articulação de outras metodologias ligadas às ações econômicas para atender a organização sistêmica do mercado e do Estado.

Dessa forma, o dinamismo econômico do mundo capitalista *modificou* o status e a pragmática da profissão contábil, antes incipiente e rudimentar, tornando-se uma prática profissional sofisticada e totalmente integrada aos interesses dos negócios capitalistas e do Estado. E isso ocorreu especialmente pela necessidade de revisar, analisar, controlar e apurar procedimentos específicos para combater erros, fraudes, e até mesmo omissões de informações, não somente na contabilização dos negócios capitalistas, mas especialmente na própria estrutura econômica e fiscal do Estado. Por conta disso, com a sofisticação da prática contábil e o advento outros recursos tecnológicos (como, por exemplo, a informática), foram desenvolvidas recentemente subáreas funcionais e de controle para atender os diferentes interesses organizacionais, entre elas: a auditoria, a perícia, a controladoria e o cientista atuário. Outra forma contemporânea de consolidação da prática contábil no cenário econômico e político tem sido o imperativo de regulamentação das classes societárias, para atender ao processo de consolidação dos mercados financeiros globais.

No contexto brasileiro, esse desenvolvimento da Contabilidade se dá de forma muito peculiar. A partir século XVIII e ao longo dos séculos seguintes, certos acontecimentos históricos preconizam a emergência e consolidação da Contabilidade Moderna no país, entre eles: i) a criação do Código Comercial Brasileiro; ii) o estabelecimento do Instituto Comercial no Rio de Janeiro, para formar o curso preparatório e profissional; iii) a promulgação da Lei das Sociedades Anônimas; iv) a aprovação do Código de Ética Profissional; v) a criação da FIPECAFI; chegando-se, finalmente, vi) as convergências da contabilidade brasileira com a contabilidade internacional, para adotar os procedimentos do IFRS, em 2007.

Nesse sentido, há que se dizer que a trajetória da contabilidade acompanha passo a passo a evolução das sociedades capitalistas modernas e, ao longo do tempo, vem se configurando como um importante mecanismo de efetividade do próprio mundo racionalizado que as representa. Por conta disso, a contabilidade se desenvolve em sintonia com as leis que regem o sistema econômico financeiro e com o sistema capitalista, especialmente por sua simbiose com a miscelânea de regulamentações feitas constantemente para atender e ajustar os interesses do governo, do comércio e da indústria.

Essa articulação entre os instrumentos contábeis se dá a partir de um cenário de conformação com uma prática contábil e de negócios internacional, orquestrada pela recente integração dos mercados de capitais. Isso acaba definindo o próprio ritmo de desenvolvimento das diretrizes da prática contábil. Por exemplo, com o propósito de melhorar a qualidade das informações contábeis, o Brasil está entre os inúmeros países que aderiram à padronização da linguagem universal da contabilidade, advinda do IFRS, para padronizar sua linguagem no mundo contábil. Citando outro caso, surge a preocupação com a regulação contábil manifestada por Iudícibus, membro da Comissão de normas e transparência contábil da Comissão de Valores Mobiliários (CVM). As regulações contábeis brasileiras estão contextualizadas no processo de convergência das práticas nacionais de contabilidade aos padrões internacionais.

Não se pode negar que os pronunciamentos contábeis internacionais (IFRS) acrescentaram vantagens às práticas contábeis, especialmente no caso das regulações brasileiras. Entre elas, a modernização de uma linguagem única, facilitando o diálogo dos seus negócios, determinou o fim das porcentagens, a amortização anual do goodwill adquirido, bem como a contabilidade para derivativos e hedge accounting, entre outros.

Embora tenhamos vários avanços nos procedimentos advindos das Normas Internacionais de Contabilidade, há preocupações sobre a condição atual da contabilidade

brasileira, onde a complexa padronização cada vez mais fragmentada e particularizada provoca conflitos no conjunto regulatório de suas atividades. Além disso, os procedimentos do IFRS caracterizado como capitalista não trazem grandes favorecimentos direcionamentos à contabilidade social e ambiental. Por um olhar crítico, pode-se fazer o seguinte questionamento: pode-se dizer que as informações contábeis dos relatórios sociais e ambientais, das empresas consideradas como modelos, são inquestionáveis?

Em tempos passados, o mercado não era globalizado, o custo de uma transação não se considerava como uma medida de valor e não se falava em coletar a avaliação dos stakeholders. Mas, nos dias atuais, percebe-se que a tendência da força do mercado capitalista é de manipular as normas contábeis para agir de acordo com a pressão exercida pelo processo competitivo globalizado. A conclusão a que se chega é que não se deve reproduzir as incoerências sistêmicas do capitalismo, que em determinadas conjunturas tentam negligenciar as doutrinas das práticas cotidianas da Contabilidade Moderna. Antes, é preciso investigar, além da dimensão histórica da Contabilidade, seu caráter ético, entendendo como esse campo de saber e prática profissional, tão imbricado na própria emergência das instituições de base da Modernidade, também pode se tornar mecanismo de corrupção ética ou, se observado criticamente seu papel social, agente garantidor de princípios e valores ético-morais importantes para o processo civilizatório moderno.

8 CONCLUSÃO: POR UMA AGENDA DE PESQUISA DA CONTABILIDADE BASEADA EM SUA HISTÓRIA

O esforço de se tecer o resgate histórico de um campo de atuação profissional tal como a contabilidade não deve ser tomado de forma punitiva. Na verdade, a história torna-se um recurso analítico interessante para a compreensão das práticas organizacionais, e pode servir, mesmo, para a própria análise e crítica de modelos teóricos vigentes na realidade das organizações contemporâneas (VIZEU, 2010a).

Assim sendo, a partir da trajetória histórica da contabilidade aqui referenciada, podemos vislumbrar um conjunto de fatores que devem ser pensados para o estudo da Contabilidade, seja no Brasil ou em uma dimensão internacional. Esses fatores representam uma agenda de pesquisa, que pode ser estruturada a partir de três pontos fundamentais, que se seguem.

Contabilidade e ética. Dado a crise ética pela qual passa a sociedade contemporânea, a Contabilidade e a ética são assuntos que sempre estarão interligados, especialmente, no que se

refere ao papel da contabilidade no contexto das agências do Estado capitalista e nos negócios. Desde a formação dos povos dos tempos antigos, quando a contabilidade ainda se apresentava de forma rudimentar, as ações de sujeitos mal-intencionados também objetivavam as brechas nas legislações que deliberava as práticas da Contabilidade.

Entre as inúmeras necessidades de discutir problemas detectados entre a Contabilidade e a Ética, tanto para as organizações como para as instituições de ensino, está em aprimorar as metodologias de instruções, de acordo com a pretensão de validade (verdade, correção e sinceridade) como advertências para todos os envolvidos e interessados, suscetível de reduzir e inibir, os riscos de atos ilícitos nos percursos do mundo da vida.

Contabilidade e demandas sociais da sociedade contemporânea. A Contabilidade, em seu importante papel na consolidação e no desenvolvimento da sociedade capitalista, não deve se isentar das demandas sociais desta mesma sociedade. Assim, os problemas do sistema capitalista (em sua dimensão econômica e política) descortinam crises que servem de pano de fundo para discutir relações de poder econômico e político. Este cenário bastante tumultuado sinaliza a necessidade emergencial da Contabilidade renovar seus compromissos intersubjetivos com a sociedade, para atender as inúmeras tensões resultantes das crises sociais, econômicas e ambiental, repercutidas no mundo inteiro.

Contabilidade enquanto discurso emancipatório. A Contabilidade, reconhecida como a linguagem dos negócios, seguramente lhe estabelece o direito de abrir espaços para o diálogo inteligível, como condição de entendimento e clareza para comunicar-se com as tensões das crises que emergem na sociedade moderna. Assim, a Contabilidade deve ser compreendida como um importante discurso, tornou-se a pragmática dos atos de fala, a serviço de um sistema hegemônico, que define regras sociais econômicas e políticas, pautadas nas raízes do capitalismo. Isto porque, as regulamentações que fundamentam as Ciências Contábeis são estabelecidas por princípios capitalistas e patrimonialistas, onde o discurso tem o poder de persuasão administrativo, manobrando as trajetórias do mundo dos negócios.

Apesar disso, com a crescente globalização dos mercados, inúmeros *stakeholders* de natureza distintas de negócios necessitam de esclarecimentos contábeis. Entre elas, o processo irreversível da sustentabilidade, que cada vez mais está presente nas estratégias organizacionais, e que busca o equilíbrio entre os aspectos econômicos, ambientais e sociais. A título de exemplo, uma organização não-governamental internacional, apresentada pela sigla GRI (Global Reporting Initiative) apresenta relatórios bem estruturados, que traçam padrões e diretrizes para a Contabilidade elaborar balanços, econômicos, sociais e ambientais

consistentes. Através da disposição de indicadores econômicos, ambientais, torna-se possível que a Contabilidade cumpra seu papel enquanto discurso de organizar e elaborar demonstrações que informe aos interessados, e à sociedade, o que as organizações têm feito para serem consideradas efetivamente sustentáveis.

Neste mesmo sentido, está implícito no quadro contabilístico formas de incentivos fiscais em prol das questões de ações sociais. A desoneração tributária concebida como forma de incentivos fiscais específicos, são formas de ajudar na sustentação dos projetos sociais, a favor da cultura, educação, meio ambiente, saúde e esportes, entre outros, que estão a benefício da sociedade. Na verdade, a profissão contábil está aberta para um vasto campo de atuação, sendo uma instituição de grande relevância social para diferentes públicos, e sempre terá que se adaptar a cada um deles por uma série de pressões sociais, políticas, econômicas e ambientais que cercam e modificam o mundo da vida. Seu resgate histórico só torna mais inteligível como a Contabilidade poderá cumprir esse seu papel.

REFERÊNCIAS

- ALEXANDER, J. R. **History of Accounting**. New York: Association of Chartered Accountants in the United States, 2002.
- ARAÚJO, C. M.; COSTA, S. F.; MELO, V. F. C. Liberdade Individual: a construção do conceito a partir do estado moderno. **Revista de Filosofia Aufklärung**, v.2, n.2, p.247-268, 2015.
- BENNETT, D. A History of Accounting. **Armed Forces Comptroller**, v.60, n.1, p. 6-9, 2015.
- BIONDI, Y. The Pure Logic of Accounting: A Critique of the Fair Value Revolution. **Accounting, Economics and Law**, v.1. n. 1, p. 2-46, 2011.
- BOUGEN, F. D. The emergence, roles and consequences of an accounting industrial relations interaction. **Accounting Organizations and Society**, v. 14, n. 3, p. 203-234, 1989.
- BRYER, R. A. A. Marxist accounting history of the British industrial revolution: a review of evidence and suggestions for research. **Accounting, Organizations and Society**, v. 30, p.25–65, 2005.
- BRYER, R. A. The history of accounting and transition to capitalism in England. Part one: theory. **Accounting, Organizations and Society**, v. 25, p.131-162, 2000.
- CARDOSO, R. L.; SARAIVA, E.; TENÓRIO, G.; SILVA, M. A. Regulação da contabilidade: teorias e análise da convergência dos padrões contábeis brasileiros aos IFRS. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 43, n. 4, p.773-99, 2009.

CARMONA, S. The history research and its diffusion an international context. **Accounting History**, v.9, n. 3, p. 7-23, 2004.

CARNEGIE, G. D.; NAPIER, C. J. Accounting's past, present and future: the unifying power of history. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, v. 25, n. 2, p. 328-369, 2012.

CARQUEJA, H. O. Actividade contabilística até Luca Pacioli. **Revista de Contabilidade e Comércio**, v. 58, n. 23, p. 699-752, 2002

COELHO, C. U. F.; LINS, L. S. **Teoria da Contabilidade**: abordagem contextual, histórica e gerencial. São Paulo: Atlas, 2010.

COUTO, A. M. **A influência norte-americana no sistema contábil brasileiro**: elementos para se repensar a história da contabilidade no Brasil. Dissertação (Mestrado). Instituto Superior de Estudos Contábeis. Rio de Janeiro, 1989.

FAORO, R. A aventura liberal numa ordem patrimonialista. **Revista USP**, v. 17, p. 14-29, 1993.

FOUCAULT, M. **Microfísica do Poder**. Rio de Janeiro: Edições Graal, 1979.

HOBSBAWM, E. J. **A era do capital**. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1996.

HOBSBAWM, E. J. **A Era das revoluções**. Rio de Janeiro, Paz e Terra, 1997.

HOBSBAWM,, E. J. **Da revolução industrial inglesa ao imperialismo**. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense Universitária. 2000.

IUDÍCIBUS, S.; MARION, J. C. **Introdução à Teoria da Contabilidade**: para o nível de graduação. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

IUDÍCIBUS, S.; MARTINS, E.; CARVALHO, L. N. Contabilidade: aspectos Relevantes da Epopeia de sua Evolução. **Revista Contabilidade & Finanças – RCF**, São Paulo, v. 38, p.7-19, 2005.

IUDÍCIBUS, S.; LISBOA, P. L. Contabilidade: entre umas e outras. **Revista de Informação Contábil**, v. 1, n. 1, p. 1-6, 2007.

IUDÍCIBUS, S. **Teoria da contabilidade**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

IUDÍCIBUS, S.; CARDOSO, R. L.; SILVA, M. A.; MARIO, P. C. Análise da Regulação da Contabilidade à luz da Teoria Tridimensional do Direito de Miguel Reale. **Revista Universo Contábil**, FURB, Blumenau, v. 6, n. 1, p. 6-27, 2010.

JOHNSON, H. T.; KAPLAN, R. S. **Relevance lost**: the rise and fall of management accounting. Boston, MA: Harvard University Press, 1986.

LAUGHLIN, R. Critical reflections on research approaches, accounting regulation and the regulation of accounting. **The British Accounting Review**, v. 39, p. 271-289, 2007.

LE GOFF, J. **Para um novo conceito de Idade Média**. Lisboa: Editorial Estampa, 1995.

LEE, T. A. A Systematic view of the history of the world of accounting. **Accounting Business and Financial History**, v.1, n. 1, p.73-108, 1990.

MARTINS, E. A. **Pesquisa Contábil Brasileira: uma análise filosófica**. Tese (Doutorado). Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia e Administração, Universidade de São Paulo, S.P, 2012.

MARTINEZ, V. C. Estado moderno ou Estado de direito capitalista. **Estudos de Sociologia**, v.11, n.21, p.143-159, 2006.

MARTINS, E.; GELBCKE, E. R.; IUDÍCIBUS, S. **Manual de Contabilidade Societária: aplicável a todas as sociedades**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

MATITZ, Q. R. S.; VIZEU, F. Construção e uso de conceitos em estudos organizacionais: por uma perspectiva social e histórica. **Revista de Administração Pública**, v. 46, n. 2, p. 577-598, 2012.

MATTESSICH, R. **Accounting and the Input-Output Principle in the Prehistoric and Ancient World**. Abacus, 2005.

MILLER, P. On the interrelations between Accounting and the State. **Accounting Organizations and Society**, v. 15, p.315-338, 1990.

MILLER, P.; POWER, M. *Accounting, organizing, and economizing: connecting accounting research and organization theory*. **The Academy of Management Annals**, v.7, p. 557-605, 2013.

MORGAN, G. Accounting as reality construction: towards a new epistemology for accounting practice. **Accounting Organizations and Society**, v.13, n. 5, p.477-485, 1988.

PELEIAS, I.; BACI, J. Pequena Cronologia do Desenvolvimento Contábil no Brasil: Os Primeiros Pensadores, a Padronização Contábil e os Congressos Brasileiros de Contabilidade. **Revista Administração On Line**, v. 5, n. 3, p. 39-54, 2004.

PELEIAS, I. R.; SILVA, G. P.; SEGRETI, J. B.; CHIROTTO, A. R. Evolução do ensino da contabilidade no Brasil: uma análise histórica. **Revista de Contabilidade & Finanças, USP**, edição 30 anos doutorado, p.19-32, 2007.

POLLARD, S. **The genesis of modern management:** a study of the industrial revolution in Great Britain. Cambridge: Harvard University Press, 1965.

PUXTY, G.; WILLMOTT, H. C.. COOPER, D. J.; LOWE, T. Modes of regulation in advanced capitalism: locating accountancy in four countries. **Accounting Organizations and Society**, v.12, n. 3, p.273-291, 1987.

SÁ, A. L. de. **Luca Pacioli:** um mestre do renascimento. 2. ed. Brasília: Fundação Brasileira De Contabilidade, 2004.

SÁ, A. L. de. **História geral e das doutrinas da contabilidade.** São Paulo: Atlas, 1997.

TELLO, D. C. V. O Início do Estado Moderno: uma análise de modelos de Estado e culturas políticas. **Revista OPSIS**, Catalão, v. 12, n. 1, p. 73-89, 2012.

VIANNA, A. M. As implicações de ‘Moderno’ em ‘Estado Moderno’. **Acta Scientiarum – Human and Social Sciences**, v. 33, n. 2, p. 205-216, 2011.

VIZEU, F. Potencialidades da análise histórica nos estudos organizacionais brasileiros. **Revista de Administração de Empresas**, v. 50, n. 1, p.36-46. 2010a.

VIZEU, F. (Re) contando a velha história: reflexões sobre a gênese do management. **Revista de Administração Contemporânea**, v.14, n. 5, p. 780-797, 2010b.

VIZEU, F. Rural heritage of early Brazilian industrialists: its impact on managerial orientation. **Brazilian Administration Review**, v. 8, n. 1, art. 5, p. 68-85, 2011.